

HRRS-Nummer: HRRS 2013 Nr. 705

Bearbeiter: Karsten Gaede

Zitiervorschlag: BGH HRRS 2013 Nr. 705, Rn. X

BGH 1 StR 6/13 - Beschluss vom 12. Juni 2013 (LG Bochum)

Versuchte Umsatzsteuerhinterziehung durch Unterlassen (unmittelbares Ansetzen: Ablauf der Erklärungsfrist, Verlängerung durch die Beauftragung eines Steuerberaters, allgemeine Fristverlängerung aufgrund gleichlautender Erlasse/Verwaltungsvorschriften der obersten Finanzbehörden der Länder); Verhältnis der Umsatzsteuervoranmeldungen zu den Umsatzsteuerjahreserklärungen (Tat im prozessualen Sinn).

§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO; § 109 Abs. 1 AO; § 149 Abs. 2 AO; § 118 AO; § 22 StGB; § 3 StBerG; § 4 StBerG; § 264 StPO

Leitsätze des Bearbeiters

1. Zwar endete die regelmäßige gesetzliche Abgabefrist für die Steuererklärungen gemäß § 149 Abs. 2 AO bereits am 31. Mai. Für die Bestimmung des unmittelbaren Ansetzens zur Steuerhinterziehung sind bei der Beauftragung eines Steuerberaters aber auch die Fristverlängerungen maßgeblich, die gemäß § 109 Abs. 1 AO in Verbindung mit einschlägigen Verwaltungsvorschriften für diesen Fall anerkannt sind. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Beauftragung des Steuerberaters nicht lediglich zum Schein erfolgt.
2. Auch eine nach dem 31. Mai 2008 mit sofortiger Wirkung ausgesprochene Kündigung der Beauftragung des Steuerberaters führt nicht zum Versuchsbeginn i.S.v. § 22 StGB, da die durch Verwaltungsakt gemäß § 118 AO gewährte Verlängerung einer Frist nicht allein deshalb entfällt, weil der Grund ihrer Einräumung nicht mehr gegeben ist (vgl. auch § 131 Abs. 2 AO). Allerdings können die Finanzbehörden - wie auch sonst beim Vorliegen sachlicher Gründe - die ausstehenden Steuererklärungen mit angemessener Frist für einen Zeitpunkt vor Ablauf der allgemein verlängerten Frist anfordern. Ein unmittelbares Ansetzen zur Tat kann aber nicht vor dem Ablauf jener angemessenen Frist angenommen werden. Wird ein Geschäftsführer vor Ablauf der angemessenen Frist abberufen, trifft ihn die Verpflichtung nicht mehr.
3. Ein zur Abgabe einer Steuererklärung Verpflichteter kann sich davon abgesehen nur dann auf die allgemeine Fristverlängerung berufen, wenn er tatsächlich einem Angehörigen der steuerberatenden Berufe einen Auftrag zur Anfertigung der Steuererklärung erteilt hat. Bei dieser Fristverlängerung handelt es sich nicht um eine allgemeine Fristverlängerung für jedermann, sondern um eine solche, die gerade den Berufsgruppen der steuerberatenden Berufe Erleichterung verschaffen soll und daher nur eingreift, wenn diese Berufsgruppen mit der Erstellung von Steuererklärungen beauftragt werden.
4. Auch der Wille, noch (einmal) einen Steuerberater zu beauftragen, führt für sich allein weder zu einer Fristverlängerung noch zu einem Hinausschieben des Versuchsbeginns.
5. Die aus dem materiellen Steuerrecht folgenden engen Verzahnungen führen dazu, dass Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärung eines Jahres hinsichtlich ihrer strafrechtlichen Bedeutung innerlich derart miteinander verknüpft sind, dass der Unrechts- und Schuldgehalt der einzelnen Taten nur in der Zusammenschau richtig gewürdigt werden kann. Damit würde ihre getrennte Würdigung und Aburteilung als unnatürliche Aufspaltung eines einheitlichen Lebensvorgangs empfunden werden. Die durch die Verletzung der Erklärungsfristen bei den Umsatzsteuervoranmeldungen und bei der Umsatzsteuerjahreserklärung für das nämliche Jahr begangene Steuerhinterziehungen i.S.v. § 370 AO bilden damit eine einheitliche Tat i.S.d. § 264 StPO (vgl. BGHSt 49, 359). Dies gilt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs auch in Fällen der Umsatzsteuerhinterziehung durch Unterlassen (vgl. BGH wistra 2005, 145, 147).

Entscheidungstenor

1. Auf die Revision des Angeklagten wird das Urteil des Landgerichts Bochum vom 9. Juli 2012, soweit es den Angeklagten betrifft, aufgehoben

a) in den Fällen 1, 4 und 5 der Urteilsgründe und

b) im gesamten Strafausspruch mit den zugehörigen Feststellungen mit Ausnahme der Feststellungen zum zu versteuernden Einkommen des Angeklagten im Fall 6 der Urteilsgründe.

2. In den Fällen 1, 4 und 5 der Urteilsgründe wird der Angeklagte freigesprochen. Insoweit fallen die ausscheidbaren Kosten des Verfahrens und notwendigen Auslagen des Angeklagten der Staatskasse zur Last.

3. Die weitergehende Revision des Angeklagten wird verworfen.

4. Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zu neuer Verhandlung und Entscheidung, auch über die verbleibenden Kosten des Rechtsmittels, an eine andere Wirtschaftsstrafkammer des Landgerichts zurückverwiesen.

Gründe

Das Landgericht hat den Angeklagten wegen Steuerhinterziehung, versuchter Steuerhinterziehung in drei Fällen und 1 unbefugten Führens akademischer Grade zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von drei Jahren und vier Monaten verurteilt. Mit seiner auf die Rüge der Verletzung formellen und materiellen Rechts gestützten Revision wendet sich der Angeklagte gegen seine Verurteilung. Die Verfahrensrüge ist nicht ausgeführt und daher unzulässig (§ 344 Abs. 2 Satz 2 StPO). Mit der Sachrüge hat das Rechtsmittel den aus der Beschlussformel ersichtlichen Teilerfolg. Im Übrigen erweist sich die Revision aus den in der Antragschrift des Generalbundesanwalts vom 18. März 2013 dargelegten Gründen, die insoweit auch durch die Gegenerklärung der Verteidigung nicht entkräftet werden, als unbegründet im Sinne des § 349 Abs. 2 StPO. Über den Tatvorwurf der Steuerhinterziehung durch Unterlassen durch Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen für das Jahr 2007 hat das Landgericht nicht entschieden; die Sache ist daher insoweit noch beim Landgericht anhängig.

I.

Die Überprüfung des angefochtenen Urteils aufgrund der Revisionsrechtfertigung hat keine den Angeklagten 2 beschwerenden Rechtsfehler ergeben, soweit er im Fall 6 der Urteilsgründe wegen versuchter Hinterziehung von Einkommensteuer für das Jahr 2007 (§ 370 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 Nr. 2 AO) und im Fall 7 der Urteilsgründe wegen unbefugten Führens akademischer Grade (Missbrauch von Titeln) gemäß § 132a Abs. 1 Nr. 1 StGB verurteilt worden ist.

Soweit das Landgericht den Umfang der vom Angeklagten erstrebten Verkürzung von Einkommensteuer anhand der 3 tariflichen Einkommensteuer nach dem Grundtarif (§ 32a Abs. 1 EStG) bestimmt und nicht das Splitting-Verfahren für Ehegatten (§ 32a Abs. 5 EStG) angewendet hat, ist auch dies rechtsfehlerfrei, denn der verheiratete Angeklagte war nach den Urteilsfeststellungen im Jahr 2007 noch ledig (UA S. 22).

II.

Die Verurteilung des Angeklagten in den Fällen 1, 4 und 5 der Urteilsgründe wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer 4 durch Nichtabgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung und wegen versuchter Hinterziehung von Körperschaft- und Gewerbesteuer für das Jahr 2007 betreffend die B. GmbH (im Folgenden: B. IVV) hält demgegenüber rechtlicher Nachprüfung nicht stand; der Angeklagte ist insoweit aus Rechtsgründen freizusprechen. Die Fälle 2 und 3 betreffen allein den Mitangeklagten B.

1. Nach den rechtsfehlerfrei getroffenen Feststellungen des Landgerichts war der Angeklagte seit dem 28. Juni 2006 5 Geschäftsführer der B. IVV. Er wurde am 2. Juli 2008 abberufen und durch den neuen Geschäftsführer K. ersetzt.

Die B. IVV war ab September/Oktober 2006 durch den Steuerberater T. aus dem Steuerbüro H. und T. in O. steuerlich 6 beraten. Dem Steuerbüro war u.a. die laufende Finanz- und Lohnbuchhaltung übertragen. Es erstellte auch (wunschgemäß in Papierform) die erforderlichen Umsatzsteuervoranmeldungen, die allerdings im Hinblick auf die hohen Zahllasten weder von dem Angeklagten noch von dem Mitangeklagten B. an das Finanzamt weitergeleitet wurden (UA S. 12). Zudem wurde für die B. IVV für das Jahr 2007 weder eine Umsatzsteuerjahreserklärung noch eine Körperschaftsteuererklärung noch eine Gewerbesteuererklärung eingereicht.

Mit am selben Tag beim Steuerbüro H. und T. eingegangenem Telefax vom 27. Juni 2008 kündigte der Angeklagte das Mandat mit dem Steuerbüro mit sofortiger Wirkung. Einen neuen steuerlichen Berater bestellte der Angeklagte nicht. Vielmehr beantragte er nur wenige Tage später, am 2. Juli 2008, dem Tag seiner Abberufung als Geschäftsführer, gemeinsam mit dem neuen Geschäftsführer die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der B. IVV (UA S. 13). 7

2. Das Landgericht ist der Auffassung, dass sich der Angeklagte nach Kündigung des Mandats mit dem Steuerbüro am 27. Juni 2008 wegen Umsatzsteuerhinterziehung und versuchter Körperschaft- und Gewerbesteuerhinterziehung für das Jahr 2007 strafbar gemacht hat, weil er nicht noch vor seiner fünf Tage später vollzogenen Abberufung als Geschäftsführer für das Kalenderjahr 2007 entsprechende Steuererklärungen beim Finanzamt eingereicht hat. Zwar habe sich die Abgabefrist für diese Steuererklärungen im Hinblick auf die Beauftragung des Steuerbüros zunächst bis zum 31. Dezember 2008 verlängert. Wegen der vom Angeklagten ausgesprochenen Kündigung des Mandatsverhältnisses sei aber die allgemeine Verlängerung der Abgabefrist bei Einschaltung steuerlicher Berater wieder entfallen und damit die Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung sowie der Körperschaft- und der Gewerbesteuererklärungen der B. IVV für das Jahr 2007 sofort mit der Kündigung fällig geworden (UAS. 18, 22). 8

3. Die vom Landgericht getroffenen Feststellungen rechtfertigen den Schuldspruch in den Fällen 1, 4 und 5 der Urteilsgründe nicht; er ist daher insoweit aufzuheben. Die Pflicht des Angeklagten, für das Jahr 2007 für die B. IVV eine Umsatzsteuerjahreserklärung sowie eine Körperschaft- und eine Gewerbesteuererklärung bei den Finanzbehörden einzureichen, war mit seiner Abberufung als Geschäftsführer dieser Gesellschaft am 2. Juli 2008 entfallen. Zu diesem Zeitpunkt hatte er aber noch nicht i.S.v. § 22 StGB zur Steuerhinterziehung durch Unterlassen (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) angesetzt, weil die von ihm einzuhaltende Erklärungsfrist für diese Steuererklärungen noch nicht abgelaufen war. 9

a) Zwar endete die gesetzliche Abgabefrist für die Steuererklärungen gemäß § 149 Abs. 2 AO bereits am 31. Mai 2008. 10

b) Diese Frist hatte sich jedoch gemäß § 109 Abs. 1 AO im Hinblick auf die vor Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist erfolgte Beauftragung des Steuerberaters T. mit der Erstellung der Steuererklärungen bis zum 31. Dezember 2008 verlängert. 11

Es handelt sich hierbei um eine allgemeine Fristverlängerung aufgrund gleichlautender Erlasse (Verwaltungsvorschriften) der obersten Finanzbehörden der Länder für den Fall, dass ("sofern") die Steuererklärung durch einen Angehörigen der steuerberatenden Berufe i.S.v. §§ 3 und 4 StBerG angefertigt wird (vgl. für das Jahr 2007 BStBl I 2008, 266; vgl. dazu auch BFH, Beschluss vom 19. August 2010 - VIII B 58/10, BFH/NV 2010, 2232; BFH, Urteil vom 28. Juni 2000 - X R 24/95, BFHE 192, 32 sowie Luer/Lühn, BB 2012, 2019). Durch die Verlängerung der Frist wurde der Eintritt der an den Fristablauf geknüpften Rechtsfolgen hinausgeschoben (vgl. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO und FGO, Lfg. 195, September 2007, § 109 Rn. 71). Ein Fall, in dem die Beauftragung des Steuerberaters lediglich zum Schein und ohne die Absicht, eine Steuererklärung noch einzureichen, erfolgte, liegt hier nicht vor. Vielmehr war der Steuerberater T. mit der Erstellung der Steuererklärungen für die betrieblichen Steuern ernsthaft beauftragt worden und hatte auch Umsatzsteuervoranmeldungen vorbereitet. 12

c) Entgegen der Auffassung des Landgerichts führte die vom Angeklagten am 27. Juni 2008 mit sofortiger Wirkung ausgesprochene Kündigung der Beauftragung des Steuerberaters nicht zum Versuchsbeginn i.S.v. § 22 StGB. 13

aa) Dies ergibt sich allerdings nicht schon daraus, dass die B. IVV noch die Möglichkeit hatte, die ausstehenden Steuererklärungen für das Jahr 2007 durch einen anderen Steuerberater erstellen zu lassen und so bei Einreichung bis zum 31. Dezember 2008 auch die Frist aus der allgemeinen Fristverlängerung zu wahren (so aber Schmitz in Festschrift für Kohlmann, 2003, S. 517, 528 und Schmitz/Wulf in MüKo-StGB, Band 6/1, AO § 370 Rn. 396, die in der allgemeinen Fristverlängerung bei Einschaltung von Steuerberatern die grundsätzliche Möglichkeit für jeden Erklärungspflichtigen sehen, Steuererklärungen innerhalb dieser Frist noch rechtzeitig einzureichen). Denn ein zur Abgabe einer Steuererklärung Verpflichteter kann sich nur dann auf die allgemeine Fristverlängerung berufen, wenn er tatsächlich einem Angehörigen der steuerberatenden Berufe einen Auftrag zur Anfertigung der Steuererklärung erteilt hat (vgl. FG Münster, Urteil vom 22. September 1999 - 8 K 635/96 E, EFG 2000, 103). Bei dieser Fristverlängerung handelt es sich nicht um eine allgemeine Fristverlängerung für jedermann, sondern um eine solche, die gerade den Berufsgruppen der steuerberatenden Berufe Erleichterung verschaffen soll und daher nur eingreift, wenn diese Berufsgruppen mit der Erstellung von Steuererklärungen beauftragt werden (vgl. BFH, Beschluss vom 19. August 2010 - VIII B 58/10, BFH/NV 2010, 2232, Urteil vom 28. Juni 2000 - X R 24/95, BFHE 192, 32). 14

bb) Auch der Wille, noch (einmal) einen Steuerberater zu beauftragen, führt für sich allein weder zu einer Fristverlängerung noch zu einem Hinausschieben des Versuchsbeginns (a.A. Rolletschke in Rolletschke/Kemper, Steuerverfahrungen, 96. EL, § 376 Rn. 22a). Denn solange ein Angehöriger der steuerberatenden Berufe nicht mit der 15

Erstellung der Steuererklärung beauftragt wurde, fehlt es an einer Rechtfertigung für die Fristverlängerung.

cc) Jedoch entfällt die durch Verwaltungsakt gemäß § 118 AO (vgl. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO und FGO, Lfg. 195, September 2007, § 109 Rn. 54) gewährte Verlängerung einer Frist nicht allein deshalb, weil der Grund ihrer Einräumung nicht mehr gegeben ist (vgl. auch § 131 Abs. 2 AO). So verhält es sich auch hier. Allerdings können die Finanzbehörden - wie auch sonst beim Vorliegen sachlicher Gründe - die ausstehenden Steuererklärungen mit angemessener Frist für einen Zeitpunkt vor Ablauf der allgemein verlängerten Frist anfordern (vgl. Abschnitt II Abs. 2 der gleichlautenden Erlasse, BStBl I 2008, 266). 16

Dem Angeklagten hätte daher nach Kündigung des Mandatsverhältnisses zum Steuerberater - unter Abkürzung der Fristverlängerung - eine angemessene Frist zur Einreichung der Steuererklärung eingeräumt werden müssen. Da der Angeklagte von sich aus das Mandatsverhältnis beendet hatte, ohne einen neuen Steuerberater zu beauftragen, hätte diese Frist auch kurz sein können. Innerhalb der hier lediglich verbleibenden fünf Tage zwischen Mandatskündigung gegenüber dem Steuerberater und der Abberufung des Angeklagten als Geschäftsführer der B. IVV hätte jedoch von den Finanzbehörden die Abgabe der ausstehenden Steuererklärungen nicht gefordert werden dürfen. Damit hatte der Angeklagte am 2. Juli 2008, als er als Geschäftsführer der B. IVV abberufen wurde, noch nicht im Sinne von § 22 StGB i.V.m. § 370 Abs. 2 AO zur Steuerhinterziehung durch Unterlassen angesetzt. 17

4. Da sich der Angeklagte somit in den Fällen 1, 4 und 5 der Urteilsgründe unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt strafbar gemacht hat, ist er insoweit freizusprechen. 18

III.

Auch der Strafausspruch hat keinen Bestand. 19

Der Freispruch in den Fällen 1, 4 und 5 der Urteilsgründe und das Entfallen der zugehörigen Einzelstrafen zieht die Aufhebung des Ausspruchs über die Gesamtfreiheitsstrafe nach sich. Im Hinblick auf den Wegfall der Einsatzstrafe von zwei Jahren und sechs Monaten Freiheitsstrafe im Fall 1 der Urteilsgründe hebt der Senat den Strafausspruch insgesamt auf. Er kann nicht ausschließen, dass die Zumessung der übrigen Einzelstrafen von der Höhe der Einsatzstrafe beeinflusst war. Die Feststellungen zum zu versteuernden Einkommen des Angeklagten im Fall 6 der Urteilsgründe sind rechtsfehlerfrei und werden daher aufrechterhalten. 20

IV.

Soweit der Angeklagte wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer zugunsten der B. IVV für das Jahr 2007 angeklagt ist, erschöpft das angefochtene Urteil die Anklage vom 24. Januar 2011 zum Tatvorwurf Nr. 2 nicht. Abgeurteilt und vom Freispruch des Senats erfasst ist davon lediglich der Vorwurf der Nichtabgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2007. Der von der Anklage umfasste Tatvorwurf der Steuerhinterziehung durch Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen ist daher bei der 12. großen Strafkammer des Landgerichts noch anhängig. 21

1. Zwar erwähnt die Anklageschrift vom 24. Januar 2011 ausdrücklich nur die Nichtabgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung für die B. IVV für das Jahr 2007. Die richterliche Kognitionspflicht erstreckt sich jedoch auf die gesamte Tat im prozessualen Sinn (§ 264 StPO). Hierzu gehören beim Tatvorwurf der Hinterziehung von Umsatzsteuer sämtliche Verletzungen der Erklärungspflichten betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungen und die Umsatzsteuerjahreserklärung für das nämliche Kalenderjahr. 22

Denn nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs führen die aus dem materiellen Steuerrecht folgenden engen Verzahnungen dazu, dass Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärung eines Jahres hinsichtlich ihrer strafrechtlichen Bedeutung innerlich derart miteinander verknüpft sind, dass der Unrechts- und Schuldgehalt der einzelnen Taten nur in der Zusammenschau richtig gewürdigt werden kann. Damit würde ihre getrennte Würdigung und Aburteilung als unnatürliche Aufspaltung eines einheitlichen Lebensvorgangs empfunden werden. Die durch die Verletzung der Erklärungspflichten bei den Umsatzsteuervoranmeldungen und bei der Umsatzsteuerjahreserklärung für das nämliche Jahr begangene Steuerhinterziehungen i.S.v. § 370 AO bilden damit eine einheitliche Tat i.S.d. § 264 StPO (vgl. BGH, Beschluss vom 24. November 2004 - 5 StR 206/04, BGHSt 49, 359). Dies gilt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs auch in Fällen der Umsatzsteuerhinterziehung durch Unterlassen (vgl. BGH, Urteil vom 12. Januar 2005 - 5 StR 271/04, wistra 2005, 145, 147). 23

2. Im Rahmen der von der Anklage umfassten einheitlichen Tat i.S.d. § 264 StPO waren somit mehrere selbständige 24

Handlungen (§ 53 StGB) zu beurteilen. Das Landgericht ist seiner diesbezüglichen Kognitionspflicht allerdings nicht ausreichend nachgekommen, denn im Fall 1 der Urteilsgründe (UA S. 18), den das Landgericht dem Tatvorwurf Nr. 2 der Anklageschrift vom 24. Januar 2011 zugeordnet hat, befasst es sich allein mit dem Tatvorwurf der Umsatzsteuerhinterziehung durch Nichtabgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2007 für die B. IV. Die Ausführungen in den Urteilsgründen zur Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen im Jahr 2007 betreffen allein den Mitangeklagten B. und beziehen sich ausdrücklich auf die Anklageerhebung gegen den Mitangeklagten vom 21. März 2011. Damit ist das Verfahren, soweit es aus der Anklageschrift vom 24. Januar 2011 den Tatvorwurf der Steuerhinterziehung im Hinblick auf die Pflicht betrifft, zutreffende Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben, hinsichtlich des Angeklagten noch beim Landgericht anhängig.

Auch der Freispruch des Senats im Fall 1 der Urteilsgründe bezieht sich nicht auf den Tatvorwurf der Nichterfüllung der Pflicht zur Abgabe zutreffender Umsatzsteuervoranmeldungen für die B. IV für das Jahr 2007, denn diesen Taten käme ungeachtet ihrer steuerrechtlichen Verzahnung mit der Umsatzsteuerjahreserklärung ein selbständiger Unrechtsgehalt zu (vgl. BGH, Beschluss vom 24. November 2004 - 5 StR 206/04, BGHSt 49, 359; zum Erfordernis eines Teilfreispruchs beim Tatvorwurf mehrerer selbständiger strafbarer Handlungen i.S.v. § 53 StGB im Rahmen einer einheitlichen prozessualen Tat gemäß § 264 StPO vgl. auch BGH, Beschluss vom 30. Oktober 1991 - 4 StR 463/91, BGHR StPO § 260 Abs. 1 Teilfreispruch 7). 25